

Numéro du rôle : 5321
Arrêt n° 13/2013 du 21 février 2013

ARRET

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 70, § 2, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posée par la Cour de cassation.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents R. Henneuse et M. Bossuyt, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, P. Nihoul et F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président R. Henneuse,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 10 février 2012 en cause de la SA « Ital Distribution » contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 24 février 2012, la Cour de cassation a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 70, § 2, alinéa 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en ce qu'il ne permet pas au tribunal de première instance d'assortir d'un sursis ou d'une mesure de suspension ou de probation l'amende prévue par cette disposition alors que le contrevenant pourrait en obtenir le bénéfice s'il comparait devant le tribunal correctionnel en raison des mêmes faits, pour se voir infliger les sanctions pénales prévues par les articles 73 et suivants du même code ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Ital Distribution », dont le siège social est établi à 4040 Herstal, Parc Industriel des Hauts Sarts, IE avenue 108;
- le Conseil des ministres.

A l'audience publique du 5 décembre 2012 :

- a comparu Me F. T'Kint, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs P. Nihoul et E. De Groot ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La SA « Ital Distribution » a formé opposition contre deux contraintes qui lui ont été décernées suite à son refus de payer deux amendes imposées par l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus en application de l'article 70, § 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA). Par jugement du 6 avril 2006, le Tribunal de première instance de Liège a dit pour droit que les contraintes étaient nulles et ne pouvaient être exécutées. La Cour d'appel de Liège, par arrêt du 28 avril 2010, a réformé ce jugement. La Cour d'appel juge que les infractions à la législation sur la TVA sont établies et que le montant de l'amende n'est pas disproportionné à la gravité de l'infraction. Elle considère en outre qu'il ne résulte pas *in concreto*, dans l'hypothèse qui lui est soumise, « que l'absence d'intervention du législateur quant à la mise en place d'un éventuel sursis à l'application des amendes prévues légalement serait à lui seul et de principe, de nature à empêcher l'application des amendes fiscales prévues dans le cadre légal, alors que l'amende infligée

n'apparaît pas disproportionnée à la gravité de l'infraction et que la mise en place d'un sursis, y compris probatoire, en matière fiscale relève assurément de la seule compétence du législateur ».

Devant la Cour de cassation, la SA « Ital Distribution » soulève entre autres un moyen tiré de la violation, par l'article 70, § 2, du Code de la TVA, des articles 10 et 11 de la Constitution et de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Elle demande à titre subsidiaire de poser une question à la Cour. La Cour de cassation fait droit à cette demande et pose à la Cour la question précitée.

III. En droit

- A -

A.1.1. La SA « Ital Distribution », demanderesse en cassation, expose que, contrairement à la personne citée à comparaître devant le tribunal correctionnel pour le même type de faits, la personne qui exerce, devant le tribunal de première instance, un recours contre la décision lui infligeant une amende fiscale, dont le caractère répressif et pénal au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme a été reconnu, ne peut bénéficier des mesures d'individualisation de la peine, telles que la suspension, le sursis et la probation.

Elle estime que les deux catégories de justiciables se trouvent dans des situations comparables puisque les mêmes faits leur sont reprochés et qu'elles peuvent toutes les deux se voir appliquer des sanctions pénales. Elle relève que ces justiciables ne disposent cependant pas des mêmes moyens de défense devant l'un ou l'autre juge : le redevable exerçant un recours devant le tribunal de première instance contre une contrainte lui infligeant une amende en vertu de l'article 70, § 2, du Code de la TVA ne peut bénéficier des mesures légales d'individualisation de la peine parce que ces mesures ne peuvent être ordonnées que par une juridiction pénale. Elle considère que cette différence de traitement constitue également une violation de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

A.1.2. La SA « Ital Distribution » se réfère à l'arrêt n° 157/2008 du 6 novembre 2008 relatif à l'article 70, § 1er, du Code de la TVA. En l'espèce, elle considère que la Cour peut constater que la loi instaure entre deux catégories de contribuables une discrimination dépourvue de toute justification.

A.2.1. Le Conseil des ministres expose qu'à ce jour, le législateur ne permet pas au juge fiscal de prononcer une mesure de sursis à exécution de l'amende fiscale proportionnelle visée par l'article 70, § 1er, alinéa 1er, du Code de la TVA, malgré ce que la Cour a jugé dans l'arrêt n° 157/2008. Il considère également que le juge fiscal ne peut pas étendre par analogie l'inconstitutionnalité de l'article 70, § 1er, alinéa 1er, du Code de la TVA à une autre disposition en matière d'amendes fiscales en TVA sur laquelle la Cour n'a pas encore statué. Il ajoute que ce n'est pas davantage au juge fiscal qu'il appartient d'accorder un sursis à l'exécution de l'amende fiscale en matière de TVA, compte tenu de l'état actuel de la législation. Il cite de nombreuses décisions, rendues notamment par les Cours d'appel de Mons et de Liège, qui décident qu'il appartient au législateur de mettre en œuvre en matière de TVA un mécanisme de sursis à l'application des amendes et que le juge fiscal ne peut accorder de sursis en l'état actuel de la législation.

A.2.2. Le Conseil des ministres expose que l'article 70, § 2, du Code de la TVA est une disposition essentielle en matière de lutte contre les fausses factures, la facture ou le document en tenant lieu étant la clé de voûte du système de la TVA. Il fait valoir que contrairement à la sanction infligée sur pied de l'article 70, § 1er, alinéa 1er, du Code de la TVA, celle qui est visée par l'article 70, § 2, alinéa 1er, du même Code peut être infligée sans être accessoire au recouvrement de la taxe et que cette disposition constitue un système *sui generis*.

A.2.3. Le Conseil des ministres fait valoir que contrairement à l'amende prévue par l'article 70, § 1er, alinéa 1er, du Code de la TVA, l'infliction de l'amende prévue par l'article 70, § 2, alinéa 1er, du même Code n'est pas automatique. Il expose qu'il résulte des articles 70, § 2, et 84, alinéa 3, du Code de la TVA et des dispositions de l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en

matière de TVA que dans les situations sanctionnées par l'article 70, § 2, du Code de la TVA, l'agent verbalisateur n'applique pas l'amende lorsque les irrégularités peuvent être considérées comme purement accidentelles, qu'il inflige une amende égale à deux fois la taxe due sur l'opération, avec un minimum de 50 euros, lorsqu'il peut démontrer que l'infraction constatée a été commise dans l'intention d'éluder la taxe, et qu'il applique dans les autres situations le barème dérogatoire prévu par le tableau C de l'annexe à l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 précité.

Il précise que le contrôle de pleine juridiction des amendes fiscales en matière de TVA par le juge civil inclut les pouvoirs de l'administration lors de la fixation de l'amende.

A.2.4. Le Conseil des ministres relève que dans le cas d'espèce, l'agent verbalisateur n'a pas retenu l'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe qui lui aurait permis d'infliger l'amende égale à deux fois la taxe due sur l'opération et que le contrevenant n'a pas établi que les irrégularités étaient dues à l'erreur ou à l'ignorance, de sorte que l'agent verbalisateur a appliqué le barème de réduction prévu par le tableau C de l'annexe à l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987. Il relève également que le contrevenant n'a pas sollicité du ministre des Finances ou de son délégué la réduction ou la remise des amendes ainsi infligées. Il remarque encore que la Cour d'appel de Liège a exercé un contrôle de pleine juridiction sur les amendes infligées et qu'elle aurait pu, à cette occasion, supprimer l'amende si elle avait estimé que les irrégularités reprochées pouvaient être considérées comme purement accidentelles.

A.2.5. Le Conseil des ministres expose qu'un système de vente, comme celui qui est en cause en l'espèce, appliqué par un fournisseur assujéti à la TVA qui laisse la possibilité à ses clients, également assujéti à la TVA, de réaliser un chiffre d'affaires non déclaré à la TVA révèle que le rôle du fournisseur est d'une extrême importance en ce qui concerne la délivrance de factures régulières et qu'il ne peut en conséquence ignorer les obligations qui lui sont imposées par la législation fiscale. C'est pourquoi, même s'il ne bénéficie lui-même, en principe, d'aucun avantage fiscal dans ce système, l'article 70, § 2, du Code de la TVA prévoit une sanction qui ne sera imposée qu'en l'absence du caractère purement accidentel des irrégularités constatées dans son chef. Il ajoute que l'article 70, § 2, du Code de la TVA permet à l'administration fiscale de ne pas devoir se lancer dans de lourdes et longues opérations de contrôle visant l'ensemble des clients du fournisseur qui a enfreint les obligations de facturation mises à sa charge.

A.3.1. Le Conseil des ministres rappelle que le sursis à l'exécution des peines a pour objectif de réduire les inconvénients inhérents à l'exécution des peines et de ne pas compromettre la réinsertion du condamné. Il cite l'arrêt n° 157/2008 du 6 novembre 2008, qui ajoute que le sursis à l'exécution d'une amende fiscale est une mesure destinée à individualiser la sanction et à inciter le contrevenant à s'amender, par la menace d'exécuter, s'il venait à récidiver, l'amende qui a été infligée.

Il estime avoir démontré que le système de sanction prévu par l'article 70, § 2, du Code de la TVA individualise sans conteste la sanction. Il ajoute que le contrevenant peut en outre solliciter du ministre des Finances ou de son délégué la réduction ou la remise de l'amende infligée. Par ailleurs, le juge saisi d'une contestation par le contrevenant peut vérifier si l'amende infligée est justifiée en fait et en droit et si elle respecte les principes, dont le principe de proportionnalité, qui s'imposent à l'administration.

A.3.2. Le Conseil des ministres fait encore valoir que l'article 70, § 2, du Code de la TVA vise à frapper une infraction systématique et répétée, souvent sur une période de plusieurs années et portant souvent sur un grand nombre d'opérations. Il estime que la sanction constitue une mesure qui se substitue à une régularisation à charge des clients du fournisseur contrôlé ou à une taxation d'office. Il relève qu'à supposer que le sursis doive s'appliquer à l'article 70, § 2, du Code de la TVA, « il faudrait donc considérer qu'une période contrôlée de plusieurs années et qu'une répétition d'infractions sur une longue période puisse échapper à toute régularisation » sous forme de sanction. Il en conclut que la question préjudicielle appelle une réponse négative en ce qu'elle porte sur le sursis.

A.4.1. Le Conseil des ministres relève que la question posée par la Cour de cassation porte, outre sur le sursis, sur l'application d'une mesure de suspension ou de probation à l'amende prévue par l'article 70, § 2, du

Code de la TVA. Il note que cette approche constitue une différence notable par rapport à celle qui était adoptée dans l'arrêt n° 157/2008 du 6 novembre 2008.

A.4.2. Le Conseil des ministres estime qu'il est évident que la suspension et la probation ne sont pas des mesures adaptées aux amendes fiscales et ne peuvent être envisagées que pour les amendes infligées en matière pénale.

A.4.3. En ce qui concerne la suspension du prononcé de la condamnation, il expose qu'il s'agit d'une modalité de la peine qui consiste pour le juge à établir la prévention et à en reconnaître l'auteur coupable, mais à ne pas prononcer la décision de condamnation. Il remarque que dans l'éventualité où la suspension du prononcé devait trouver à s'appliquer à l'article 70, § 2, du Code de la TVA, il y aurait lieu de considérer qu'une répétition d'infractions sur une période excédant le délai de prescription de l'action en recouvrement pourrait totalement et définitivement échapper à toute régularisation puisqu'une récidive commise au-delà du délai de prescription pourrait dès lors être considérée comme une première infraction, les infractions antérieures étant ignorées par le juge. Il estime en conséquence qu'admettre la suspension du prononcé aurait pour effet de méconnaître la portée de l'article 70, § 2, du Code de la TVA.

A.4.4. Le Conseil des ministres expose que la suspension et le sursis sont deux mesures qui peuvent être simples ou probatoires. Il rappelle que la sanction visée à l'article 70, § 2, du Code de la TVA, infligée au fournisseur, doit avoir pour effet que ce dernier modifie son organisation ou sa comptabilité afin de respecter les règles en matière de facturation qu'il avait enfreintes ou qu'il prenne soin de délivrer dorénavant des factures régulièrement établies. Il estime qu'une mesure de probation est totalement étrangère à l'effet escompté par le législateur de la sanction prévue par l'article 70, § 2, du Code de la TVA.

Il en conclut que la question préjudicielle appelle également une réponse négative en ce qu'elle porte sur les mesures de suspension et de probation.

- B -

B.1.1. La question préjudicielle concerne l'article 70, § 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après le Code de la TVA), qui dispose :

« § 2. Lorsque la facture ou le document en tenant lieu, dont la délivrance est prescrite par les articles 53, 53octies et 54, ou par les arrêtés pris en exécution de ces articles, n'a pas été délivré ou qu'il contient des indications inexactes quant au numéro d'identification, au nom ou à l'adresse des parties intéressées à l'opération, à la nature ou à la quantité des biens livrés ou des services fournis, au prix ou à ses accessoires, il est encouru une amende égale à deux fois la taxe due sur l'opération, avec un minimum de 50 EUR.

Cette amende est due individuellement par le fournisseur et par son cocontractant. Elle n'est cependant pas applicable lorsque les irrégularités peuvent être considérées comme purement accidentelles, notamment eu égard au nombre et à l'importance des opérations non constatées par des documents réguliers, comparés au nombre et à l'importance des opérations qui ont fait l'objet de documents réguliers, ou lorsque le fournisseur n'avait pas de raison sérieuse de douter de la qualité de non-assujetti du cocontractant.

Quand une personne encourt, pour une même infraction, à la fois l'amende prévue au § 1er et l'amende prévue au § 2, seule cette dernière est applicable ».

B.1.2. Les articles 73 et *73bis* du même Code, tels qu'ils étaient applicables aux exercices fiscaux concernés par le litige, disposaient :

« Art. 73. Sans préjudice des amendes fiscales, sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 à 125.000 EUR ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contreviendra aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution.

Art. *73bis*. Sera puni d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de 250 à 125.000 EUR, ou de l'une de ces peines seulement celui qui, en vue de commettre une des infractions visées à l'article 73, aura commis un faux en écritures publiques, de commerce ou privées, ou qui aura fait usage d'un tel faux.

Celui qui, sciemment, établira un faux certificat pouvant compromettre les intérêts du trésor ou fera usage de pareil certificat, sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 à 125.000 EUR ou de l'une de ces peines seulement ».

B.1.3. L'article *73quinquies* du Code de la TVA disposait :

« § 1er. Toutes les dispositions du Livre premier du Code pénal, y compris l'article 85, sont applicables aux infractions visées par les articles 73, *73bis* et *73quater*.

[...]

§ 3. La loi du 5 mars 1952, modifiée par les lois des 22 décembre 1969 et 25 juin 1975, relative aux décimes additionnels sur les amendes pénales, n'est pas applicable aux infractions visées aux articles 73, *73bis* et *73quater* ».

B.2. La Cour de cassation demande à la Cour si l'article 70, § 2, alinéa 1er, précité viole les articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce qu'il ne permet pas au tribunal de première instance d'assortir d'un sursis ou d'une mesure de suspension ou de probation l'amende prévue par cette disposition alors que le contrevenant pourrait en obtenir le bénéfice s'il comparait devant le tribunal correctionnel, pour les mêmes faits, pour se voir infliger les sanctions pénales prévues par les articles 73 et suivants du Code de la TVA.

B.3.1. Les amendes fiscales prévues à l'article 70, § 2, alinéa 1er, du Code de la TVA ont pour objet de prévenir et de sanctionner les infractions commises par tous les redevables, sans distinction aucune, qui ne respectent pas les obligations imposées par ce Code. Elles ont donc un caractère répressif et sont de nature pénale au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.3.2. Toutefois, contrairement à la personne citée à comparaître devant le tribunal correctionnel, la personne qui exerce, devant le tribunal de première instance, un recours contre la décision lui infligeant une amende fiscale ne peut bénéficier du sursis, lequel ne peut être ordonné que par une juridiction pénale.

B.3.3. Sous la réserve qu'il ne peut prendre une mesure manifestement déraisonnable, le législateur démocratiquement élu peut vouloir déterminer lui-même la politique répressive et limiter ainsi le pouvoir d'appréciation du juge.

Le législateur a toutefois opté à diverses reprises pour l'individualisation des peines, notamment en autorisant le juge à accorder des mesures de sursis.

B.3.4. Il appartient au législateur d'apprécier s'il est souhaitable de contraindre le juge à la sévérité quand une infraction nuit particulièrement à l'intérêt général, spécialement dans une matière qui, comme en l'espèce, donne lieu à une fraude importante. Cette sévérité peut notamment porter sur les mesures de sursis.

La Cour ne pourrait censurer pareil choix que si celui-ci était manifestement déraisonnable ou si la disposition en cause avait pour effet de priver une catégorie de justiciables du droit à un procès équitable devant une juridiction impartiale et indépendante, garanti par l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.4.1. Le sursis à l'exécution des peines a pour objectif de réduire les inconvénients inhérents à l'exécution des peines et de ne pas compromettre la réinsertion du condamné. Il peut être ordonné à propos de peines d'amende. Il ressort en outre de l'article 157, § 1er, de la loi coordonnée le 14 juillet 1994 relative à l'assurance obligatoire soins de santé et

indemnités, rétabli par l'article 108 de la loi du 13 décembre 2006 portant des dispositions diverses en matière de santé, ainsi que de l'article 1er^{quater} de la loi du 30 juin 1971 relative aux amendes administratives applicables en cas d'infraction à certaines lois sociales, inséré par l'article 145 de la loi-programme du 27 décembre 2004, que le sursis n'est pas considéré par le législateur comme incompatible avec une amende imposée par une autorité autre qu'une juridiction pénale.

Sans doute le régime des amendes fiscales en cause peut-il différer en divers éléments de celui des sanctions pénales prévues par le Code de la TVA ou de celui des sanctions administratives prévues en d'autres matières, qu'il s'agisse de la formulation différente de l'exigence de l'élément moral, de la possibilité de cumuler des amendes administratives, du mode de fixation des peines ou de l'application de décimes additionnels. S'il est vrai que de telles différences peuvent être pertinentes pour justifier l'application de règles spécifiques dans certains domaines, elles ne le sont pas dans celui qui fait l'objet de la question préjudicielle : en effet, qu'il soit accordé par le tribunal correctionnel ou par une autre juridiction, telle que le tribunal de première instance, le sursis peut inciter le condamné à s'amender, par la menace d'exécuter, s'il venait à récidiver, la condamnation au paiement d'une amende.

Si la loi du 29 juin 1964 n'est pas applicable, il appartient au législateur de déterminer en la matière les conditions auxquelles un sursis, de même éventuellement qu'un sursis probatoire, peut être ordonné et de fixer les conditions et la procédure de son retrait.

B.4.2. Il résulte de ce qui précède que l'article 70, § 2, alinéa 1er, du Code de la TVA n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il ne permet pas au tribunal de première instance d'accorder le bénéfice du sursis au premier contrevenant visé en B.2.

B.4.3. Ce constat d'inconstitutionnalité partielle n'a toutefois pas pour conséquence que cette disposition ne pourrait plus, dans l'attente d'une intervention législative, être appliquée par les juridictions lorsque celles-ci constatent que les infractions sont établies, que le montant

de l'amende n'est pas disproportionné à la gravité de l'infraction et qu'il n'y aurait pas eu lieu d'accorder un sursis même si cette mesure avait été prévue par la loi.

B.5.1. La question préjudicielle porte également sur l'impossibilité pour le tribunal de première instance d'accorder une mesure de suspension du prononcé de la condamnation.

B.5.2. Une telle mesure n'est pas conciliable avec une procédure qui ne se déroule pas devant une juridiction pénale. En effet, la décision que rend le tribunal de première instance ne consiste pas à prononcer une condamnation à une amende, mais à contrôler la décision administrative qui l'inflige.

B.5.3. Il en résulte qu'en ce qu'il ne permet pas au tribunal de première instance d'accorder une mesure de suspension du prononcé de la condamnation, l'article 70, § 2, alinéa 1er, du Code de la TVA n'est pas incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou combinés avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

- En ce qu'il ne permet pas au tribunal de première instance d'assortir d'un sursis l'amende qu'il prévoit, l'article 70, § 2, alinéa 1er, du Code de la TVA viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

- En ce qu'elle ne permet pas au tribunal de première instance d'accorder une mesure de suspension du prononcé, la même disposition ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou combinés avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 21 février 2013.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

R. Henneuse